

Algunos Aspectos Relevantes de la Tributación Minera en el Perú

Entrevista al Dr. Fernando Zuzunaga del Pino*

Por: Josselyn Estefanía Alva Cruz
Janibeth Amelia Becerra Mejía**

Resumen:

La presente entrevista busca exponer algunos aspectos relevantes de la tributación minera en el país. Así, se parte del caso de los contratos típicos de las concesiones mineras y su relación con la Regalía Minera y el Impuesto a la Renta, para luego analizar los regímenes de devolución definitiva y recuperación anticipada, con miras al incentivo de la actividad minera.

Finalmente, se analizará el rol del derecho de vigencia y la regalía minera de las concesiones mineras, así como las implicancias de las mismas en el sector.

Palabras clave:

Tributación minera – Concesión minera – Contratos típicos – Impuesto a la Renta – Regalía minera – Impuesto General a las Ventas

Abstract:

This interview aims to expose some relevant aspects of the mining taxes in our country. First, the discussion goes around the typical contracts of mining concessions and their relation with mining royalty and income tax, to then analyze the regulation of and anticipated recovery that looks to be an incentive for mining activity.

Finally, the role of the right of effectiveness fee and mining royalty of mining concessions are analyzed, so are the consequences of this two in the mining sector.

Keywords:

Mining taxes – Mining concession – Typical contracts – Income tax – Mining royalty – General sales tax

* Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú con cursos de especialización en Tributación Internacional por la International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), la Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) y la Universidad Austral (Argentina). Socio de ZUZUNAGA, ASSERERETO & ZEGARRA ABOGADOS, especializado en asuntos tributarios y corporativos. Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) desde 2013 hasta la fecha. Presidente del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía (SNMPE) desde 2013 hasta la fecha. Miembro del Directorio de la SNMPE desde 2013 a la fecha.

Ex presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Profesor y conferencista en varios seminarios, cursos de pregrado y posgrado en facultades de Derecho de prestigiosas universidades nacionales e internacionales.

** Alumnas de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y actuales miembros de la Comisión de Publicaciones de la Asociación Civil Derecho & Sociedad. Se agradece a Fabio Taboada (actual miembro de Derecho & Sociedad) y a Miguel Ángel Soto Palacios (ex miembro de Derecho & Sociedad y actual Consejo de Honor de la misma) por la ayuda brindada en la elaboración de la presente entrevista.

1. Para el desarrollo de la actividad minera resulta de suma importancia el contar con mecanismos eficientes que interrelacionen a los agentes involucrados, siendo los contratos mineros una de las principales herramientas de vinculación. De esta forma, nuestra legislación regula una serie de contratos típicos mineros que poseen implicancias y efectos tributarios específicos.

En tal sentido, ¿Cuáles son las principales implicancias tributarias de los contratos de opción, cesión e hipoteca en relación a las concesiones mineras?

En relación a las implicancias que conlleva la celebración de contratos típicos mineros, la actual modificatoria de la Ley N° 28258 –Ley de Regalía Minería– establece que la regalía minera es una contraprestación económica que los sujetos de la actividad minera pagan a favor del Estado por la explotación de recursos minerales metálicos y no metálicos, siendo los titulares de las concesiones mineras y los cesionarios los sujetos obligados a su pago. En relación a ello, ¿cuáles son los efectos económicos en relación al Impuesto a la Renta y Regalía Minera, y en torno a la celebración de los contratos típicos mineros? ¿Cuál es el rol que cumple el concepto del devengado a efectos del reconocimiento de la regalía minera?

La pregunta preferiría dividirla en dos partes principales. Una: las implicancias tributarias en los contratos típicos mineros y otra, el tema de la regalía legal que ha sido planteado y su vinculación con el Impuesto a la Renta y con los devengados. En cuanto a lo primero, efectivamente, la Ley General de Minería regula los contratos típicos. Una precisión adicional en eso: regula el contrato de opción, el contrato de cesión y el contrato de transferencia –este último es, yo diría, el más utilizado– y efectivamente también regula el contrato de hipoteca. En cuanto a las implicancias tributarias nos vamos a referir a los tres primeros, porque la hipoteca como garantía no genera una implicancia tributaria. Entonces, más propio es circunscribirnos a los tres primeros contratos típicos y las implicancias tributarias que ellos conllevan.

Cuando hablamos de los contratos típicos mineros, estamos hablando de una regulación de la Ley General de Minería en la esfera patrimonial entre privados o entre Estado actuando como un sujeto privado y con otros privados.

Aquí hago un preámbulo. El Perú regula la materia minera (a diferencia de hidrocarburos), asignando a los particulares concesiones mineras de modo

originario, a través de un acto administrativo denominado el título de concesión minera. Es un acto administrativo unilateral favorable y que genera un derecho a favor del administrado, a cambio de determinadas contraprestaciones a favor del Estado necesarias para mantener vigente la concesión, entre otras, el derecho de vigencia.

En materia de hidrocarburos, por ejemplo, nuestra Ley Orgánica de Hidrocarburos establece que la explotación de los hidrocarburos se entregue a los particulares, pero no a través de un acto administrativo del tipo “concesión”, sino a través de una relación contractual, el contrato de licencia y, en menor medida, el contrato de servicios. Entonces, el Estado asigna a los particulares la posibilidad de que exploren y exploten ese recurso natural, a través de una relación bilateral, recíproca y sinalagmática. Para ello, el Estado canaliza a través de su empresa de propósito especial Perupetro S.A. el monopolio de la negociación y de la asignación de los lotes petroleros, teniendo como contraprestación una regalía.

En materia minera, el título lo da el Estado a través de un acto administrativo, luego de un procedimiento que formulan los particulares que se inicia con el petitorio. Una vez que hay un título concesionado, ese titular que es un privado (incluso puede ser una empresa estatal, pero ya sujeta a las reglas del derecho privado) puede utilizar estos contratos típicos de los que vamos a hablar, que son: contrato de transferencia, de cesión y de opción. A su vez, vamos a separar el contrato de opción, que es un contrato preparatorio, porque es un contrato sujeto a la celebración posterior de otro, una cesión o una transferencia. Hablemos, entonces, primero de los dos principales: la transferencia y la cesión.

El más usual de estos dos es el contrato de transferencia, que es a través del cual quien tiene título para explorar y explotar transfiere dichos derechos en forma permanente a favor de un tercero, otro privado. La gran diferencia entre el contrato de transferencia y el de cesión, es que el primero cede derechos y obligaciones con carácter permanente, mientras que en el segundo se ceden tales derechos de manera temporal. A través del contrato de transferencia, entonces, el adquirente se sustituye en todos los derechos y obligaciones que mantenía el transferente con relación al Estado y se hace acreedor de la posibilidad de explorar y explotar el recurso mineral. En este contrato de transferencia se puede pactar de manera libre la contraprestación. Por ejemplo, puede ser acordado un precio determinado, determinable o no determinado (evidentemente este precio va a ser fijado en función al valor de mercado que tiene ese recurso mineral in situ). El tema de los valores de mercado en materia

de recursos minerales es muy complejo, porque su fijación va a depender del avance en las actividades de exploración que se haya hecho en la zona del recurso mineral, pues recordemos que la concesión minera otorga el derecho a extraer el recurso mineral del subsuelo en una zona medida con determinadas coordenadas; lo extraído pasa a ser de propiedad de quien lo extrae, porque sabemos que la propiedad del recurso natural in situ es de la Nación. También sabemos que el terreno superficial donde está el recurso mineralógico puede ser de un tercero, porque la concesión minera no te da derecho al uso de la tierra donde se ubica la concesión, te da derecho a explorar y explotar el recurso natural que está bajo la tierra; si nos encontramos con un propietario distinto al título de la concesión transferente, se tendrá que negociar con él para que venda la tierra y así poder tener propiedad plena, porque si no tienes propiedad plena evidentemente no vas a poder extraer el recurso (esta afirmación es una apretada síntesis de la problemática, pues el adquirente puede obtener otros derechos sobre la tierra que pueden servir al propósito, tales como posesión o servidumbre).

A partir de este momento vamos a abordar el caso de una empresa como transferente, en tales casos –como en todos en realidad- puedes pactar sumas fijas o sumas variables como contraprestación (y más específicamente indeterminadas). La práctica minera en el mundo apunta a lo segundo, es decir a que los pactos de las contraprestaciones sean variables, porque muchas veces las negociaciones de los contratos de transferencia se hacen cuando todavía la zona no está explorada, entonces no sabemos de qué valor de mercado hablamos, pues no sabemos qué tipo, cantidad o calidad tiene el recurso mineralógico extraíble. Incluso es relevante qué tipo de recurso (puede ser metálico o no metálico) porque las concesiones se otorgan para explorar y explotar determinado recurso: recurso mineralógico metálico o no metálico. No puedes, por ejemplo, tener una concesión minera metálica y explotar un recurso no metálico. Entonces, los valores de mercados son difíciles de determinar en etapas iniciales. Normalmente, por esa razón, respecto de la contraprestación, muchas veces se presenta una parte determinada y, otra no determinada (fijense que ni siquiera es determinable) coloquialmente denominada regalía (digo ‘coloquialmente’ porque si vamos al derecho positivo el concepto de regalía está reservado a la otra contraprestación por el uso o privilegio de usar marca, modelo, patente, diseños, etc., pero en el léxico minero la regalía se concibe como una contraprestación fijada mediante un porcentaje sobre las ventas del recurso mineral, denominado el “NSR”, que es *Net Smelter Return*). Pero esa fijación en porcentaje de ventas se apreciará obviamente, una vez que se explore la

zona, se halle recurso mineralógico, se determine su calidad, su posibilidad de explotación, se desarrolle un estudio de factibilidad bancable, se realice la construcción de la mina y plantas necesarias, se explote y finalmente se venda. Entonces, en materia de fijación de precios a este nivel, que es variable, puedes tener una contraprestación basada en suma fija más una suma variable (en el ejemplo que hemos puesto, porque en la realidad podría tratarse sólo de una suma fija o de una suma puramente variable).

Entonces para poder explotar el yacimiento vas a necesitar hacer trabajos de exploración, ver la ley del metal, saber qué cantidad de humedad e impurezas castigan el valor del concentrado (que es lo que normalmente producimos), colocarlo en algún mercado, conseguir el comprador y finalmente lograr que se consuma la venta. Pero si no se dan todos estos condicionamientos, ese supuesto porcentaje sobre las ventas mensuales o semestrales pactado como contraprestación en favor del vendedor no se va a presentar (por tanto no se devengará). Entonces ahí tenemos el famoso concepto del devengo, central en materia de Impuesto a la Renta. Cuando tú vas a transferir, evidentemente para el transferente –empresa o persona jurídica– va a estar afecto al Impuesto a la Renta; la diferencia que hay entre el valor de venta y el costo. ¿Cuál será ese valor de venta y ese costo? Si fuera que el transferente era el titular original de la concesión, el costo hubiese sido, en principio, el derecho de vigencia, pero si no eres originario tu costo será el precio pagado. El ingreso menos el costo es lo que denominamos la renta imponible, sobre la cual va a tener que tributar esta empresa, el 30% conjuntamente con sus otras rentas. ¿Respecto de qué suma va a considerar el devengo? o en otras palabras ¿cuándo y cuánto se ha devengado como ingreso? En primer lugar, sobre la suma fija si se pactó ésta. En la suma variable es algo más complejo definirlo. Lo cierto es que el ingreso variable se devengará cada vez que ocurran los condicionamientos necesarios para que se detone la parte variable. Esto porque el concepto de devengo dice: hay devengo cuando el transferente tiene derecho a percibir el ingreso. Una vez que el transferente ya se deshizo de la titularidad y ésta pasó al adquirente, entonces ya tiene derecho a percibir un ingreso como contraprestación. La parte fija es clara, pero en los casos en los que hay un contrato sujeto a que ocurran determinados requisitos para que opere y fluya la contraprestación (que además en este caso no es determinada porque no se tiene los elementos para su fijación) esta se devengará cuando se haya producido la venta del recurso a terceros, en cuando a cada periodo tal como se ha pactado con el tercero. Recordemos que el devengo, además, es distinto al concepto del percibido del de lo exigible. El percibido se

produce cuando obtengo el dinero y lo exigible se presenta cuando vence el plazo pactado para que se pague algo (pero puede no pagarse).

Imaginemos que se da el caso de un pacto variable referido a ventas semestrales; entonces, una vez cerrado el semestre, ya se habrá devengado el ingreso por las ventas a terceros del semestre. Y normalmente los contratos prevén un plazo. Entonces, una vez vencido ese plazo, aparece la exigibilidad del pago del semestre. La percepción es cuando la contraprestación entra a tu esfera personal; un percibido siempre presupone un devengado.

Ahora bien, regresando al criterio del devengo, éste ocurre cuando nace el derecho a percibir el ingreso y, además cuando se configuran los elementos ciertos que permitan su fijación para que así el ingreso fluya al transferente. En nuestro caso, esos elementos en cada semestre están constituidos por el valor de venta hacia terceros, monto al cual se aplica el porcentaje (NSR) acordado.

Todo esto en materia de Impuesto a la Renta. Tema diferente es el Impuesto General a las Ventas (IGV). Discusión de larga data fue en la época de los noventa si la transferencia de concesiones mineras estaban gravadas o no con el IGV. La duda se planteaba porque si bien en principio todas las transferencias de bienes muebles estaban gravadas con el IGV, salvo expresa inafectación o exoneración (que no es el caso de las concesiones mineras); en cambio, en el caso de los bienes inmuebles, únicamente se encontraban gravados aquéllos que sean construidos (por ejemplo, no estaban gravadas las transferencias de los terrenos).

La Ley General de Minería le confiere a la concesión minera carácter de bien inmueble y el Código Civil también (esto obviamente es una ficción, porque la concesión es un permiso del Estado que da la posibilidad de explorar y explotar el subsuelo para efectos de extraer el recurso, ni siquiera te está dando la tierra). En este caso concreto, la concesión per se más responde al concepto de intangible que otra cosa, ya que se está otorgando un inmaterial, pero la ley te dice que es un inmueble. Entonces, para determinar si las concesiones mineras están gravadas con el IGV, tenemos que ver si están dentro de los inmuebles que cumplen con el hecho imponible. La ley dice que está gravada la venta del inmueble que se realiza por los constructores de los mismos. El hecho de que un inmueble tenga que construirse para caer en la hipótesis de incidencia ya descarta que la concesión minera pueda ser un bien inmueble afecto al IGV, porque la concesión minera per se no está sujeta a construcción, tú no construyes el permiso, entonces eso hace que el supuesto

quede descartado de plano; esto lo confirmó una consulta de la Administración Tributaria en la época de los noventa que luego fue ratificada en el año 2002.

Recordemos que el IGV –y ya entrando en el tema de nuestro segundo contrato típico de cesión, al tema de cesión, es un impuesto que aparece en los ochenta sustituyendo a lo que era el antiguo impuesto a los bienes y servicios. Cuando aparece el IGV, aparece gravando la venta de bienes en general y los servicios en forma particular (eran cuatro o cinco servicios puntuales los que eran alcanzados con el IGV). Como regla, entonces, en el IGV teníamos: el IGV grava bienes, pero solo algunos servicios. La década de los noventa nos trae la universalización del IGV a todas las actividades, no solamente de venta de bienes sino también a las de prestación de servicios; antes en el famoso apéndice II en lugar de aparecer exoneraciones de servicios, como hoy, aparecían las únicas actividades de servicios que estaban gravadas con IGV.

A través del contrato de cesión –siempre en el caso de empresas como las personas jurídicas mercantiles– lo que se hace es asignar temporalmente la concesión minera, permitiendo que el cesionario se convierta en el titular de la actividad minera por el tiempo pactado y, por tanto, titular de su exploración y explotación como si fuera el titular. Lo que tienes es un “nudo propietario” (que sería siempre el titular de la concesión: el cedente) y un cesionario (titular de actividad por plazo), a quien se la otorgado por un tiempo determinado la posibilidad de explorar y explotar; vencido ese tiempo, la concesión retorna al titular. Obviamente el titular tiene una contraprestación, también temporal, que pacta y que puede ser una contraprestación fija, variable o mixta.

En materia del Impuesto a la Renta es claro que la contraprestación por la cesión califica como ingreso gravable que se reconoce en función al devengo, lo que no es claro y ahí cabe la pregunta es el tratamiento del IGV ¿aplica o no el IGV? La cesión no es una transferencia y al no serlo no calza en el supuesto de “venta” como hecho gravado, restando por determinar si dicha cesión califica en el hecho imponible de servicios. Lo que el IGV dice sobre servicios –palabras más, palabras menos– es que “se consideran como tales a toda acción o prestación a cambio de la cual se percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría aun cuando no este afecto a este impuesto”. Entonces, la definición es tan genérica que podría cubrir todos los hechos económicos que ocurran en el planeta, porque todos los hechos económicos tienen prestaciones y las prestaciones son contenidos de obligaciones de hacer, no hacer

y de dar, y si esto es así entonces bastaría ese párrafo para gravar todo con el IGV; interpretación que evidentemente no puede ser la que prospere. Es por eso que las interpretaciones han postulado que el IGV, en cuanto a obligaciones de dar se refiere, quedan gravadas bajo el hecho imponible aplicable a los contratos de transferencia (ventas); mientras que en las obligaciones de hacer y no hacer se ubica el hecho imponible de servicios.

Entonces, no quedarían comprendidos dentro del concepto de servicios obligaciones de dar que corresponden a la hipótesis de incidencia de la transferencia/venta de bienes, siendo que los servicios gravan las obligaciones de hacer y no hacer y esto se vería ratificado en el hecho de que en un principio, como un concepto adicional de servicio, distinto de la definición general de servicios expuesta, se regulaba a los "arrendamientos". Ello era lógico pues siendo que el arrendamiento culmina con una obligación de dar, sembraba dudas sobre si se ubicaba bajo la definición de servicio. El otro caso era el del mutuo, que generaba dudas, porque se trata de una obligación de dar una suma de dinero. Entonces se decía que el mutuo no estaba gravado con el IGV porque al ser obligación de dar no quedaba comprendido en "servicios". Situación similar pasaba con la cesión minera. Sin embargo, esta problemática se superó cuando el mismo parafraseo coloca al arrendamiento dentro de la misma definición genérica de "servicios" y no como numeral aparte, pues señala "...incluyendo los arrendamientos...etc." Entonces, los arrendamientos comparten la definición genérica de servicios ubicándose dentro de la definición general, llegándose a la conclusión que se han comprendido dentro de servicios, las obligaciones de hacer y también las obligaciones de dar que no están comprendidas dentro del concepto de venta antes enunciado. Por tanto, las cesiones mineras sí están alcanzadas con el IGV.

Diferente es el caso de la persona natural transferente o cedente. La persona natural no es empresa en principio, pero podría hacer empresa, caso en el cual estaríamos ante una empresa unipersonal que sería tratada como lo hemos mencionado en los párrafos anteriores. Cuando una persona natural no empresario tiene una concesión y la transfiere, al tratarse de un bien inmueble seguirá el tratamiento de rentas de capital del tipo segunda categoría (venta de inmuebles). De ahí que deba tributar una tasa efectiva del 5% sobre la renta bruta (Ingreso – costo – (20% de la renta bruta) x 6.25%). Esto no queda muy claro en el caso de la cesión minera, porque si nosotros traspolamos el concepto de cesión con el concepto de arrendamiento (que es lo más parecido) sabemos que en materia de arrendamiento, una persona natural tiene un

tratamiento tributario de rentista; allí lo que hace la Ley del Impuesto a la Renta es distinguir las rentas provenientes de capital, las provenientes de trabajo, y las provenientes de la aplicación conjunta de ambos factores de ambos factores: capital y trabajo, que es igual a empresa. Si es que una renta proviene de capital y es percibida por una persona natural, estamos ante un rentista. Ese sería el ejemplo típico de la anciana que arrienda una casa adicional para vivir.

Pongamos el ejemplo de una persona de tercera edad, que tiene su casa propia y una casa adicional que heredó, a través de la cual percibe una renta. La tributación es una especial, focalizada a rentas de capital, que en este caso sería una tasa efectiva del 5%. Pero, ¿qué pasaría si hubiera heredado una concesión minera? Allí, en principio, podríamos hablar del mismo tratamiento? Ello genera dudas, recordemos que los últimos cambios legislativos ya hechos hace tres o cuatro años lo que buscan de un concesionario es que trabaje la mina. Es decir, se busca una regulación que logre que la inacción traiga como consecuencia la pérdida de la concesión. Esto ya no es tan claro como antes, porque en nuestra Constitución de 1933 se tenía la Ley del Amparo al Trabajo y se decía que el titular de la concesión minera tenía que trabajarla, obligándose a introducir capital y trabajo, convirtiéndose en empresa, entonces ya no había persona natural rentista. Si bien ahora ya no está con rango constitucional, los Decretos legislativos expedidos en el 2009 lo que hacen es que la inacción provoque la pérdida de la concesión. Por lo tanto, yo consideraría que también en el caso de personas naturales que hacen cesión minera estamos ante generadores de rentas de tercera categoría y, por tanto, empresarios.

En cuanto al último de los contratos, el de opción, se trata de un contrato preparatorio y como tal su objeto es la celebración de un contrato posterior, ya sea de transferencia o de cesión. El contrato de opción suele ser oneroso, de modo tal que quien es titular de una concesión y se compromete a transferirla o cederla por un plazo determinado se hace acreedora a una contraprestación.

Imaginemos que una persona quiere transferir su concesión, pero la otra persona no está segura, por lo que quiere sólo tener un derecho para adquirirla dentro de un plazo. Así, el contrato de opción confiere las garantías de que la concesión no será ofrecida a un tercero, a cambio de que el optante se obligue a una contraprestación. En el caso de que el optante decida que sí quiere comprar la concesión dentro del plazo pactado, el titular de la concesión está obligado a firmar el contrato. Por tener este derecho, el optante deberá pagar o reconocer una contraprestación. Esta contraprestación, si quien la otorga es persona

jurídica, está considerada como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, esto es, renta negociada.

Cabe indicar que muchas contraprestaciones de opciones tienen un tratamiento dual por estar vinculadas con el precio pactado en el contrato definitivo. En efecto, puede ocurrir que esta contraprestación del contrato preparatorio la imputemos al precio (es decir, reduzca la contraprestación por la transferencia), caso en el cual, al momento en que se pacta no puede definirse su naturaleza. Si hubiera esta fórmula contractual en que el desembolso por la opción se imputa al precio de transferencia de optarse por la adquisición, la naturaleza jurídica de dicho desembolso quedará definida únicamente cuando venza la posibilidad de ejercer la opción y es en ese momento en que vamos a darle el efecto tributario. Si no se opta por celebrar el contrato definitivo, entonces la contraprestación será contraprestativa del derecho de opción y se gravará como tal. Pero si es que se opta por ejercer el derecho de opción, se deberá considerar como un ingreso que va a afectar la transferencia, es decir como parte del precio. De ese modo en cuanto al Impuesto a la Renta en el caso de una empresa que otorga la opción tenemos que será considerado ingreso por servicio –la asignación de un inmaterial– o ingreso por transferencia, dependiendo del caso.

Efectos similares ocurren con el IGV, porque si estamos ante una contraprestación por la opción (es decir, no la asociamos a la transferencia) entonces vamos a estar ante un ingreso gravado con el IGV, ya que si bien no hay transferencia, sí vamos a estar ante este concepto genérico de servicios: una contraprestación que es a cambio de una acción o prestación. Pero si es que estamos imputándolo al precio, al no estar la transferencia gravada con IGV, entonces ese concepto tampoco está gravado con el IGV, porque formará parte del precio. Entonces, el tratamiento tributario va a cambiar: las contraprestaciones por la opción están gravadas con el IGV, pero si esa contraprestación se imputa al precio (si se opta por adquirir la concesión) sería contraprestativa de la transferencia y no estaría gravada con el IGV.

Sobre el último tema planteado, el de la Regalía Legal, ésta fue introducida con la Ley 28258 y la última modificación de la Ley 29788 la ha variado en cuanto a su determinación, pero no en cuanto a su naturaleza. Por su naturaleza la regalía (desde que empezó en nuestro país), responde a una contraprestación a favor del Estado por la pérdida paulatina de un recurso no renovable que sufre del recurso mineralógico, como consecuencia de haber cedido su explotación.

A partir de la Ley 28258, que el Estado concede al particular el recurso mineral a cambio de dos

contraprestaciones originarias: el derecho de vigencia (contraprestación por mantener vigente la concesión) y la regalía (el resarcimiento a favor del Estado por la pérdida paulatina del recurso natural no renovable).

El tema conflicto en una regalía es cómo valorizar esa pérdida paulatina que sufre el Estado del recurso natural. Sobre eso, nuestro país ha vivido dos momentos. Un primer momento, en que se gravó, a través de la Ley 28258, con un porcentaje de la venta que se obtenga del mineral. El segundo, está dando por fórmula actual de la Ley 29788 que dice que la regalía se determina en función a la utilidad marginal que obtiene el titular de la actividad minera por esa concesión; es decir, se determina en base a la utilidad marginal de ese proyecto y en función a la utilidad se va a gravar al titular de actividad minera con las tasas que establece la propia regulación. Vinculado con este tema, se generó la duda de si esta regalía es costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta. La norma original (la de la Ley 28258) decía que esto debía tratarse como costo, pero la norma actual dice que debe tratarse como gasto.

Desde una perspectiva doctrinaria, observando la naturaleza del hecho económico, lo que se tiene es que lo que se paga por adquirir una concesión es un costo de adquisición. La respuesta a un costo de adquisición de un bien que se usa y que produce los bienes que comercias, es la depreciación (si es un activo corporal) o la amortización (si es un activo inmaterial). Entonces, las concesiones mineras se amortizan por el precio que se paga al adquirirlas. La metodología que la ley reconoce (aunque con una mala redacción) es una en base a unidades de producción, con una regulación particular. Esto es que se irá amortizando la concesión en función a los minerales que se produzcan. Cuando se amortiza un costo quiere decir que un porcentaje del mismo se lleva a gasto.

Sobre los pagos que se hacen al Estado por producir se tiene que contablemente deben ser tratados como costo de producción o de ventas. Aquí estoy hablando de otro tipo de costo, el contable pues en un estado de ingresos y gastos se tiene los ingresos por venta, los costos de producción, los costos de ventas, y luego la diferencia entre los ingresos y todos los costos (los de producción y de venta) me dan la utilidad bruta. Luego contra esa utilidad van a incorporar los gastos corrientes (gastos de oficina, gastos generales de administración, y en general los consumos ordinarios de empresa), pero todo lo que se asocia a la producción se asume como costo de producción o venta.

En el caso de la regalía legal, al asociar la primera norma de la ley, la regalía legal a un

costo, entonces dicho costo afectaba resultados en la medida que hubiese ingreso asociado por ventas, quedándose dentro del costo (no afectando resultados) aquella parte del costo asociado a producción no vendida (que es la que se mantiene en stock). La regulación actual es de gasto, por lo cual no interesaría si hay venta para que prospere su cargo a gasto.

2. La minería es una de las actividades más atractivas para la inversión privada constituyéndose como uno de los principales impulsos económicos del país, así se busca que el desarrollo del país mediante la actividad minera resulte rentable para los inversionistas y beneficiosas para la economía del país por lo que resulta necesario un análisis tributario en las distintas etapas del proyecto.

Con respecto a la etapa de exploración, nuestra legislación vigente, Ley 27623, establece la devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal correspondiente a la etapa de exploración a los titulares de la concesión minera. En este orden de ideas, en contraste con el régimen de recuperación anticipada, el actual régimen de devolución definitiva resulta ser beneficiosos económicamente para la inversión privada o por el contrario se constituye como un perjuicio para el sistema tributario. En relación a la etapa de desarrollo, ¿Cuáles son los aspectos tributarios que deben ser considerados? ¿Resulta beneficioso un régimen de recuperación anticipada?

Aquí la pregunta, básicamente, está referida a promoción de la inversión minera a través del Impuesto General a las Ventas. Los dos regímenes son necesarios para la promoción de la inversión en materia minera, tanto el de devolución definitiva como el de recuperación anticipada. El de devolución definitiva, definitivamente, valga la redundancia, está más vinculado, a la etapa de exploración, mientras que el de recuperación anticipada está más vinculado a la etapa de desarrollo o de construcción, es decir cuando ya se pasó del momento de quiebre entre decidir entrar en operación o no, que es la etapa del estudio de factibilidad.

Primero, desde una perspectiva conceptual, sabemos que la devolución definitiva, a diferencia de la recuperación anticipada, lo que busca es que las adquisiciones realizadas por el inversionista que fueron cargadas con el Impuesto General a las Ventas (es decir, con el 18% más) puedan ser pasibles de devolución en cuanto a ese 18%, en favor del titular de la actividad minera, de modo tal que a ese titular ese IGV no le cause un impacto

económico, porque si bien lo tiene que pagar al momento de adquirir sus bienes y servicios, va a voltear hacia el Estado y te va a solicitar la devolución del íntegro.

Esa devolución, como el nombre del régimen lo establece, es definitiva; es decir, no está sujeta o no está supeditada a que el titular de la actividad minera tenga que producir o explotar aquel mineral por el cual solicitó la devolución. Y esto ¿por qué? Porque recordemos que en materia del Impuesto General a las Ventas, en actividades que son de larga maduración o de larga gestación como lo es la minería, la tributaria es ingrata sino cuenta con mecanismos como éste, ya que tales actividades tienen un alea importante. No sabes si el yacimiento va a tener reservas, si las reservas van a ser explotables económicamente hablando, no sabes cómo va a manejarse el precio de ese mineral en el momento en que se decida extraer, entonces está sujeto a muchos condicionamientos; que no solamente, tienen que ver con las cuestiones endógenas, es decir, con características del propio yacimiento, sino con exógenas que son los precios de los commodities, los precios de los concentrados, etc.

Esa alea hace que el Estado entre a promover. Recordemos que el IGV es un tributo del tipo valor agregado que está concebido para que todo el IGV que afecta las compras sea recuperado a través de las ventas, y que el único incidido sea el consumidor final.

Cuando tú tienes actividades de larga maduración sin beneficios promocionales como éstos, lo que vas a tener es que se te trasladará mucho IGV, el mismo que no vas a recuperar por la mecánica del IVA, sino hasta que empieces tu etapa operativa y no sólo eso sino hasta el momento en que vendas tu producción. Cuando tú ya eres operativo entonces todo el IGV que te ha sido cargado a lo largo de todos los años previos (entre que exploraste, entre que construiste la mina, la planta de beneficios, la chancadora y toda la unidad productora), que pueden ser cinco años, recién lo verás recuperado luego de esos cinco años.

Todo este costo financiero, que imaginemos se prolonga por cinco años va a tener un IGV que puede ser, si estás hablando de una inversión de mil millones de dólares, un aproximado de 180 millones de dólares que están estancados sin posibilidad de recupero hasta que empiezan las ventas. Es por eso que en las etapas pre operativas en actividades de larga maduración, el Estado suele promover a través de estos mecanismos, de devolución definitiva o recuperación anticipada un alivio en el IGV. Claro, la gran diferencia es que el Estado se convierte en un gran promotor

y comparte el riesgo de la actividad en el caso de la devolución definitiva, porque esta devolución hace que en todas esas inversiones, en todas esas adquisiciones, ese IGV devuelto ya nunca será recuperado por el Estado, sea que este titular entre en etapa operativa o no; mientras que el régimen de recuperación anticipada sí está supeditado a que este titular de la actividad minera empiece a producir, pues si no produce nunca, el titular de la actividad minera tiene que devolver todo ese IGV que recuperó anticipadamente, al Estado.

En la actividad minera la etapa pre operativa se divide básicamente en dos sub etapas, la de exploración y la de desarrollo. El mecanismo de devolución definitiva está previsto para la etapa de exploración. La etapa de exploración es toda actividad tendente al descubrimiento de la reserva mineralógica y a poder establecer el tipo de reserva que hay y termina con el famoso estudio de factibilidad. El estudio de factibilidad es lo que te va a decir, cuántas reservas hay, de qué tipo, cuánto invertir y cuánto estimas recuperar. Indicará si el proyecto es “bancable” o no lo es. Definida la factibilidad entras en la segunda sub etapa preoperativa, el desarrollo que está previsto para la construcción de toda la infraestructura que permite producir. En esta etapa, más propia es la recuperación anticipada por que ya está la decisión de construir, si ya estas construyendo lo lógico es que se produzca y por tanto se gatillen las ventas gravadas con las que recuperas tu IGV por adquisición. Si no produces –pese a que se supone que sí lo harás- todo lo que recuperaste anticipadamente en esta etapa tienes que devolverlo.

Entonces, para la minería los dos mecanismos, la devolución definitiva y la recuperación anticipada tienen distintos fines, se complementan y debieran ambos ser utilizados. Una cosa curiosa es que se puede utilizar recuperación anticipada también en la etapa de exploración porque no son excluyentes y como ocurre que la lista de los bienes y la lista de los servicios no son iguales para ambos regímenes, entonces muchas veces pueden coexistir la devolución definitiva con la recuperación anticipada, para que el titular de la actividad minera logre el mejor de los beneficios y aquellos bienes y servicios que no tiene cubiertos por el régimen de devolución definitiva los pueda tener cubiertos por el régimen de recuperación anticipada. Lo que sí es cierto que no pueden coexistir ambos regímenes, una vez que ya estás en construcción pues ahí sólo aplica recuperación anticipada pues no estamos en fase de exploración.

3. El Gobierno Central realiza diversas actividades para satisfacer las necesidades públicas a nivel nacional, regional y local. Así, la actividad minera contribuye

a solventar las necesidades públicas a través del pago de cargas tributarias e ingresos originarios, constituyéndose como contraprestación a la explotación del patrimonio estatal.

De esta forma, nuestra legislación reconoce que el derecho de vigencia es un ingreso originario que tiene como finalidad mantener vigente la concesión a favor del titular, distinto de la regalía minera legal que busca compensar la pérdida paulatina del recurso. En este orden de ideas, ¿cuál de las figuras en mención representa una mayor carga económica para el titular de la concesión?

Finalmente, ¿considera usted que existe una doble carga por regalías mineras en los casos en donde el Estado, vía Proinversión, ha establecido una regalía contractual?

La primera pregunta es cuál de las figuras en mención, refiriéndose al derecho de vigencia y la regalía legal, representa una mayor carga económica para el titular de la concesión. Definitivamente, la regalía minera representa una mayor carga económica en correlación al derecho de vigencia, porque la regalía minera es un porcentaje que va sobre la utilidad marginal. Porcentajes que van del 1 al 12% de la utilidad marginal es la regalía mineral. Mientras que el derecho de vigencia es una suma fija de 3 dólares por hectárea donde está ubicada la concesión. Mi respuesta es en términos normales, pues si estamos hablando de un recurso aún no en explotación, entonces todavía no pago regalía, sino sólo derecho de vigencia, porque la regalía legal está atada a la producción. Pero en términos normales de una mina operando, la regalía legal es más cara; en cambio, en una mina no operando –una mina que está en exploración–, será el derecho de vigencia, porque todavía no se detona la regalía minera.

Hubo mucha discusión en el tema de la naturaleza jurídica de la regalía minera, en su momento, cuando fue creada. De hecho, se interpuso contra ella una acción de garantía constitucional. Tal acción de garantía constitucional fue materia de un pronunciamiento bastante extenso y –diría yo– positivo de nuestro Tribunal Constitucional. Hay un análisis muy prolijo de las instituciones en esa Resolución. Uno de los esclarecimientos que hace el Tribunal Constitucional es la potestad del Estado con relación a los recursos naturales, los cuales son propiedad del Estado cuando están in situ, y pueden ser materia de entrega a particulares para su uso y explotación de acuerdo con lo que digan las leyes orgánicas respectivas. De hecho, el Estado –quien asigna este recurso– es el titular primigenio de ese recurso, y es el que tiene la potestad y el derecho para definir la contraprestación que por

ese recurso natural va a obtener de aquel privado al que se lo asigne.

Históricamente, hasta el 2002, la contraprestación que el Estado estableció fue el derecho de vigencia; y a partir del 2002, el Estado decidió crear una segunda contraprestación. Ahí, la resolución del Tribunal Constitucional hace un matiz, y lo que ella dice es que en el caso del derecho de vigencia, su naturaleza retributiva es para mantener vigente el permiso para explorar y explotar. Otro tema distinto es que el Estado pierde paulatinamente su patrimonio, y ese resarcimiento por el patrimonio no lo obtiene por el derecho de vigencia. Consecuentemente, se habilita una segunda contraprestación. Para mí, las dos tienen naturaleza contraprestativa de este recurso originario, pero con funciones distintas. Una, el permitir la operación; y la otra, el resarcir la pérdida paulatina del patrimonio del Estado. En ambos casos, se tratan de recursos originarios válidamente constituidos por el Estado. En lo que siempre puede haber problema es en la determinación del valor, o sea en el método para calcular.

Ahora, sobre la segunda pregunta que está vinculada a si hay superposición entre la regalía legal y la regalía contractual. Definitivamente, sí hay suspensión. Es decir, no pueden, no deben –como de hecho no ocurre– aplicarse las dos al mismo tiempo.

Hay que hacer un paréntesis, antes de la existencia de la regalía legal, ya el Estado habría implementado el sustento de regalías contractuales para llevar a cabo sus privatizaciones (por ejemplo el caso de Lagunas Norte o de Toromocho). Entonces, muchas de las concesiones y de los proyectos mineros que

estaban en titularidad de Activos Mineros –antes, de Centromin– (ambas empresas del Estado, sociedades anónimas) eran privatizados a través de contratos de transferencia (de los cuales hemos conversado a comienzos de la entrevista), porque estamos hablando de dos privados, de dos empresas que están celebrando un contrato de transferencia, a cambio del cual el Estado lo que pactaba era la regalía contractual, la cual podía ser pactada 2%, 3%, 4% del valor de venta del recurso que el privado obtenga. Esa regalía justamente es contraprestativa de la pérdida paulatina que sufre el Estado al disponer de un recurso no renovable.

Entonces, aquí lo que acontece es que el Estado (a través de su empresa de propósito especial) está asignando a los particulares a través de un contrato de transferencia, el proyecto minero. La asignación de esos recursos in situ para que sean explorados y explotados se hace a cambio de un recurso originario, contraprestativo, con lo cual el Estado se está resarciendo de la pérdida paulatina de su patrimonio. La funcionalidad es exactamente igual.

Dado que el Estado –ya en un contrato– está percibiendo una regalía contractual; allí sí –mal podría– en adición recibir otro recurso originario que tiene la misma función que es resarcir la pérdida paulatina del recurso natural. Es por eso que la primera modificación de la Ley 28258 a través de la Ley 28323 busca evitar esa duplicación, esto es, en aquellos casos en que el Estado percibe una regalía contractual no exista el sometimiento a una regalía legal.

A continuación un pequeño cuadro con las definiciones de los distintos tipos de ingresos originarios con que cuenta nuestro Estado:

INGRESOS ORIGINARIOS	
DERECHO DE VIGENCIA	Retribución económica por el mantenimiento de la concesión y cuyo incumplimiento, constituye causal de caducidad de la concesión
REGALÍA MINERA LEGAL	Contraprestación económica que los titulares de las concesiones minera pagan al Estado por la explotación de recursos minerales
REGALÍA MINERA CONTRACTUAL	Contraprestación económica que los titulares de las concesiones minera pagan al Estado por la explotación de recursos minerales, como consecuencia de un contrato de privatización